

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wroclaw centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Marcin Kowalewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

SOFP, CZYLI PLANOWANIE OPERACYJNE W LEAN ACCOUNTING

SALES, OPERATIONAL AND FINANCIAL PLANNING (SOFP) OF LEAN ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.389.20

Streszczenie: *Lean accounting* to tzw. szczupła rachunkowość podporządkowana koncepcji *lean management*. Można wyróżnić cztery jej kluczowe obszary: rachunek kosztów, pomiar dokonań, planowanie operacyjne oraz system kontroli wewnętrznej. Planowanie operacyjne w *lean accounting* nazywane jest SOFP (*sales, operational and financial planning*) i istotnie różni się od tradycyjnego budżetowania. Przede wszystkim jest to system comiesięcznego, adaptacyjnego, partycypacyjnego planowania realizowanego w krótko- i średnioterminowych horyzoncie czasowym, w który zaangażowane są najwyższe władze oraz pracownicy i menedżerowie różnorodnych działów przedsiębiorstwa. Podstawowym poziomem SOFP jest tzw. strumień wartości. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie i analiza kluczowych zasad i procedur SOFP, czyli planowania operacyjnego w *lean accounting*. W artykule najpierw omówiono rolę strumieni wartości w *lean accounting*, a następnie dokonano krytycznej analizy procedur SOFP.

Słowa kluczowe: *lean accounting*, *lean management*, planowanie operacyjne SOFP.

Summary: Lean accounting is focused on providing accurate, timely information for each level of lean enterprise. There are four main aspects of lean accounting: cost accounting, performance measurement, planning and internal accounting control. Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) is a monthly, adaptive, coherent process that is quite different from traditional budgeting. The paper emphasizes the role of value stream in SOFP. It also critically evaluates the main procedures of SOFP.

Keywords: lean accounting, Sales, Operational and Financial Planning (SOFP).

1. Wstęp

Podstawy koncepcji *lean management*¹ zostały opracowane w wielkich japońskich przedsiębiorstwach produkcyjnych, takich jak Toyota, na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych. Należy nadmienić, że koncepcja to jest rozwijana i udoskonalana do dnia dzisiejszego [Holweg 2007, s. 421]. Po światowym sukcesie japońskich przedsiębiorstw *lean management* stała się niezwykle popularna i jest wykorzystywana w przedsiębiorstwach produkcyjnych, usługowych i handlowych w wielu krajach, można zaobserwować również próby wykorzystania jej w sektorze publicznym. Warto na tym etapie rozważań zastanowić się, na czym polega fenomen *lean management*. Po pierwsze, należy zwrócić uwagę na podstawowy cel działalności, którym jest wytwarzanie produktów (lub świadczenie usług) tworzących istotną wartość dla klienta. Aby ten cel zrealizować, trzeba precyzyjnie poznać i zdefiniować potrzeby klientów. Wartość dla klienta jest tworzona z reguły w oparciu o trzy główne czynniki: jakość produktu, jego funkcjonalność oraz cenę. System produkcji powinien być adaptacyjny i elastyczny, tzn. powinien dostosowywać się na bieżąco do zmieniającego się popytu ze strony klientów. Ponadto w *lean management* zupełnie inaczej definiuje się rolę zasobów w działalności przedsiębiorstwa. W tej koncepcji cały czas uwaga pracowników jest skoncentrowana na ciągłym udoskonalaniu procesów i efektywnym wytwarzaniu wartościowych dla klienta produktów z jednoczesnym zmniejszaniem zasobów przedsiębiorstwa. Warto zauważyć, że nadmiar zapasów i nadprodukcja są traktowane jako jedne z podstawowych rodzajów marnotrawstwa. W tej koncepcji należy jeszcze podkreślić dwa jej aspekty: ciągle wzmacnianie roli pracowników oraz współpracy z długoterminowymi dostawcami [Kowalewski 2014b, za: Kennedy, Brewer 2006, s. 66 oraz Maskell, Kennedy 2007, s. 60].

W ślad za implementacją zasad *lean management* do różnorodnych przedsiębiorstw pojawiło się zapotrzebowanie na inny rodzaj informacji wspomagających zarządzanie. W ten sposób powstała *lean accounting*, czyli „szczupła” rachunkowość podporządkowana zasadom i specyfice *lean management* [Kowalewski 2014b]. Rolą *lean accounting* jest dostarczanie precyzyjnych, aktualnych, wieloprzekrojowych oraz zrozumiałych informacji wspomagających funkcjonowanie przedsiębiorstwa opartego na zasadach *lean management*. Takie informacje powinny wspierać proces decyzyjny na każdym istotnym szczeblu zarządzania i być ukierunkowane na tworzenie wartości dla klienta, ciągle usprawnianie działalności przedsiębiorstwa, wzrost, zyskowność oraz przepływy pieniężne. W *lean accounting* rozwinięto wiele kluczowych obszarów i użytecznych narzędzi, które znacznie odróżniają ją od tradycyjnej rachunkowości. Można wyróżnić cztery podstawowe obszary *lean*

¹ *Lean management* jest tłumaczone na język polski jako szczupłe lub odchudzone zarządzanie, a *lean accounting* jako szczupła lub odchudzona rachunkowość. Szczupła rachunkowość to termin zaproponowany przez Zespół Badawczy Katedry Rachunkowości UEŁ pod kierownictwem prof. Ireny Sobańskiej, zob. [Michalak 2009]

accounting wraz z podporządkowanymi im narzędziami [Sobańska 2013, s. 58-76; Maskell, Bagglej 2006, s. 37; Kowalewski 2014a]:

- rachunek kosztów z systemem rachunku kosztów docelowych (*target costing*), rachunku kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*) oraz rachunku kosztów strumienia wartości (*value stream costing*),
- pomiar dokonań realizowany na trzech poziomach: całego przedsiębiorstwa, strumienia wartości (*value stream*) oraz komórki produkcyjnej (*cell*),
- planowanie operacyjne realizowane przede wszystkim przez SOFP (*sales, operational and financial planning*),
- system kontroli wewnętrznej.

Planowanie operacyjne to jeden z filarów *lean accounting* i przede wszystkim jest realizowane przez SOFP (*sales, operational and financial planning*), czyli planowanie sprzedaży, operacyjne oraz finansowe. Takie podejście do planowania operacyjnego podporządkowane zasadom *lean management* znacznie różni się od tradycyjnego budżetowania. SOFP jest procesem comiesięcznym, partycypacyjnym, adaptacyjnym, realizowanym w krótko- i średnioterminowych horyzoncie czasowym, w który zaangażowane są najwyższe władze oraz pracownicy i menedżerowie różnorodnych działów przedsiębiorstwa. Aby przedsiębiorstwo mogło funkcjonować według zasad *lean management*, czyli w sposób niezwykle płynny, elastyczny, dostosowywać swoją produkcję do zmieniającego się zapotrzebowania ze strony klientów, musi posiadać doskonały system planowania operacyjnego i takie zadanie ma spełniać SOFP. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie i analiza kluczowych zasad i procedur SOFP, czyli planowania operacyjnego w *lean accounting*. W artykule najpierw omówiono rolę strumienia wartości, jako podstawowego poziomu planowania, a następnie dokonano krytycznej analizy procedur SOFP.

2. Rola strumieni wartości w zarządzaniu według koncepcji *lean*

W przedsiębiorstwie podporządkowanym zasadom *lean management* wyróżnia się trzy najważniejsze poziomy wykorzystywane w zarządzaniu. Są to: poziom całego przedsiębiorstwa (strategiczny), poziom strumienia wartości (*value stream*) oraz poziom komórki produkcyjnej (*cell*). Warto podkreślić, że poziom strumienia wartości stanowi fundament zarządzania, w tym planowania operacyjnego. Dlatego warto na początku niniejszego podrozdziału zdefiniować pojęcie strumienia wartości i wyjaśnić jego znaczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem według koncepcji *lean*.

Pojęcie strumienia wartości bezpośrednio związane jest z jedną z podstawowych zasad *lean management*, czyli dostarczania wartości dla klienta (produktów lub usług, które mają dla niego istotną wartość). W tym kontekście strumień wartości oznacza wszystkie procesy (działania), począwszy od złożenia zamówienia przez klienta, konfigurację produktu, planowanie, zakup materiałów i współpracę z dostawcami, jego wytwarzanie i inne procesy produkcyjne (również okołoprodukcyjne), dostarczanie produktu do klienta, fakturowanie, otrzymywanie zapłaty za

produkt oraz wsparcie posprzedażowe [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 123-124; Nita 2008, s. 341]. Aby skutecznie tworzyć wartości dla klienta, wymagana jest koncentracja na sposobie produkcji lub świadczeniu usług w strumieniach wartości i ciągłym udoskonalaniu przepływu produktów lub usług poprzez strumień wartości [Maskell, Kennedy 2007, s. 60]. Ponadto konieczna jest ciągła koncentracja na eliminowaniu marnotrawstwa, a także zwiększenie roli, znaczenia i szacunku dla każdego z pracowników, co wiąże się z przekazywaniem dla nich uprawnień i odpowiedzialności nawet na najniższe szczeble [DeBusk 2012, s. 35; Kowalewski 2014a]. Podsumowując kluczowe założenia tej koncepcji i rolę strumienia wartości w jej wykorzystaniu, należy stwierdzić, że opiera się ona na sześciu filarach [Michalak, Zarzycka 2013, s. 37]:

- 1) zdefiniowaniu wartości dla klienta,
- 2) koncentracji systemu zarządzania przedsiębiorstwem na procesie tworzenia wartości w ramach strumienia wartości,
- 3) wykorzystaniu ssącego systemu sterowania produkcją,
- 4) zapewnieniu ciągłego (niezakłóconego) przepływu sztuki produktu,
- 5) wprowadzeniu kultury ciągłego doskonalenia (*kaizen*),
- 6) delegowaniu uprawnień i odpowiedzialności na najniższe szczeble organizacyjne, tak aby każdy pracownik przedsiębiorstwa stanowił jego istotną i wartościową część.

Należy podkreślić, że strumień wartości pełni istotną rolę w tworzeniu wartości dla klienta i z tego względu jest też podstawowym poziomem planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie stosującym koncepcję *lean*, co zostało przedstawione w kolejnym podrozdziale.

3. Procedura SOFP w *lean accounting*

SOFP, czyli planowanie operacyjne w *lean accounting*, jest systematycznym comiesięcznym procesem ukierunkowanym przede wszystkim na poziom strumienia wartości i całego przedsiębiorstwa. W tabeli 1 przedstawiono typowy schemat SOFP. Warto zwrócić uwagę, że jest to formalny, stały, comiesięczny proces, który umożliwi zachowanie ciągłości i elastyczności w planowaniu. Ponadto dzięki systematycznej comiesięcznej procedurze, w którą są zaangażowani menedżerowie średniego szczebla z poszczególnych strumieni wartości, działów sprzedaży i marketingu, produkcji, finansów, zespołów odpowiedzialnych za rozwój i wprowadzanie nowych produktów oraz najwyższe kierownictwo, powstaje wartościowa platforma wymiany informacji pogłębiająca współpracę i koordynację działań pomiędzy poszczególnymi działami przedsiębiorstwa. To sprawia, że SOFP jest procesem planowania adaptacyjnym, nienarzucanym z góry i dysponuje niezwykle aktualnymi informacjami.

Procedura postępowania przy SOFP jest zazwyczaj pięcioetapowa (tab. 1) i rozpoczyna się w momencie, kiedy są dostępne informacje dotyczące sprzedaży i pro-

Tabela 1. Typowy schemat SOFP w danym miesiącu

Dzień 1-5	Dzień 6-10	Dzień 12	Dzień 13-15	Dzień 15
1. Planowanie zapotrzebowania w ramach strumienia wartości	2. Planowanie operacyjne w ramach strumienia wartości	3. Spotkanie zespołów SOFP	4. Planowanie finansowe w ramach strumienia wartości	5. Spotkanie najwyższych władz i zespołów SOFP
DANE WEJŚCIOWE 1. Dane na koniec miesiąca 2. Prognoza sprzedaży 3. Plan wprowadzania nowych produktów REZULTATY 1. Prognozy sprzedaży dla rodziny produktów w ramach strumienia wartości 1. Nowy arkusz kalkulacyjny SOFP UCZESTNICZY 1. Zespół sprzedaży i marketingu 2. Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów	DANE WEJŚCIOWE 1. Prognozy dotyczące zapotrzebowania 2. Analiza kosztów strumienia wartości 3. Plan wprowadzania udoskończeń 4. Zmiany w ramach strumienia wartości REZULTATY 1. Prognoza wielkości produkcji dla każdej rodziny produktów w strumieniu wartości 2. Zaktualizowany arkusz kalkulacyjny SOFP UCZESTNICZY 1. Zespół z produkcji	DANE WEJŚCIOWE 1. Arkusz kalkulacyjny SOFP REZULTATY 1. Decyzje związane z równoważeniem popytu i wielkości produkcji 2. Plan udoskończeń w ramach strumienia wartości 3. Plan wprowadzania nowych produktów 4. Plany finansowe na koniec miesiąca 5. Program spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP UCZESTNICZY 1. Menedżerowie strumienia wartości 2. Zespół sprzedaży i marketingu 3. Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów 4. Zespół finansowy 5. Inne kluczowe osoby	DANE WEJŚCIOWE 1. Arkusz kalkulacyjny SOFP REZULTATY 1. Zaktualizowany kroczący budżet na kolejne 12-18 miesięcy 2. Lista problemów budżetowych 3. Zestawienie nowych wydatków UCZESTNICZY 1. Zespół finansowy 2. Kontroler zakładu lub oddziału	DANE WEJŚCIOWE 1. Arkusz kalkulacyjny SOFP 2. Program spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP 3. Zaktualizowany budżet 4. Lista problemów budżetowych 5. Zestawienie nowych wydatków REZULTATY 1. Decyzje operacyjne 2. Zintegrowany „plan gry” 3. Decyzje finansowe UCZESTNICZY 1. Prezes/prezydent 2. Menedżerowie naczelni 3. Menedżerowie strumienia wartości 4. Zespół sprzedaży i marketingu 5. Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów 6. Inne kluczowe osoby

Źródło: [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 239 (przekład własny autora)].

dukcji z poprzedniego miesiąca. Oczywiście podstawowym poziomem planowania, biorąc pod uwagę organizację przedsiębiorstwa według koncepcji *lean management*, jest strumień wartości. Działania składające się na każdy z etapów są następujące (opracowanie własne na podstawie [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 239-268]):

1. Planowanie zapotrzebowania w ramach strumienia wartości. Ten etap jest realizowany przede wszystkim przez zespół sprzedaży i marketingu, który odpowiada za przygotowanie wartościowych prognoz popytu na poszczególne rodziny produktów występujące w ramach konkretnych strumieni wartości. Zazwyczaj prognozy są realizowane w 12-18-miesięcznym horyzoncie czasowym z comiesięczną aktualizacją, czyli jest to rodzaj prognozowania kroczącego. Metody prognozowania są różnorodne w zależności od rodzaju działalności, branży, typów klienta, rodzaju produktów oraz ich cyklu życia. Warto podkreślić, że tym, co wyróżnia prognozowanie w SOFP, jest ukierunkowanie na ciągłe, systematyczne udoskonalanie. Dlatego prognozy są w każdym miesiącu weryfikowane i uaktualnianie w oparciu o dane płynące prosto z rynku oraz informacje wewnętrzne.

2. Planowanie operacyjne w ramach strumienia wartości. Jednym z kluczowych założeń koncepcji *lean management* jest bardzo szybkie, adaptacyjne i elastyczne dostosowywanie się produkcji do zmieniającego się zapotrzebowania na produkty ze strony klientów. Osiągnięcie takiego stanu jest praktycznie niemożliwe bez doskonałego i precyzyjnego planowania operacyjnego. Za planowanie operacyjne w ramach strumienia wartości jest odpowiedzialny bezpośrednio zespół z produkcji z konkretnego strumienia wartości, w którym występuje dany produkt lub rodzina produktów. Każdy z zespołów w ramach poszczególnych strumieni wartości przygotowuje prognozę zdolności produkcyjnych i wielkości produkcji na każdy miesiąc dla danej rodziny produktów. Horyzont czasowy prognoz jest taki sam jak przy prognozach sprzedaży, czyli jest to okres 12-18 miesięcy z comiesięczną aktualizacją. Na prognozę wielkości produkcji dla każdej rodziny produktów w strumieniu wartości składa się comiesięczne: określenie wielkości produkcji oraz maksymalnych zdolności produkcyjnych, porównanie prognoz produkcji i sprzedaży za ostatnie miesiące i ustalenie różnic, obliczenie czasu taktu i innych kluczowych wskaźników determinujących produkcję. Na koniec prognozy sprzedaży i prognozy wielkości produkcji dotyczące każdej rodziny produktów w ramach poszczególnych strumieni wartości zostają zebrane w arkuszu kalkulacyjnym SOFP. Na tym etapie mogą zostać ustalone finansowe informacje dotyczące przygotowanych prognoz w odniesieniu do każdego strumienia wartości. W arkuszu dokonuje się wstępnej kalkulacji przychodów, podstawowych rodzajów kosztów, zysków oraz rentowności sprzedaży dla każdego strumienia wartości w takim samym horyzoncie czasowym jak przygotowane prognozy.

3. Spotkanie zespołów SOFP. Jest to kolejny, kluczowy etap SOFP, w ramach którego spotykają się menedżerowie poszczególnych strumieni wartości przedsiębiorstwa, zespół sprzedaży i marketingu, zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów, zespół finansowy oraz inne istotne dla procesu planowania osoby. Pod-

stawowym celem tego spotkania jest koordynacja działań i współpraca w procesie planowania. Spotkanie zespołów SOFP służy podejmowaniu decyzji ukierunkowanych na optymalne równoważenie zmiennego zapotrzebowania na produkty ze strony klientów i wielkości produkcji w poszczególnych miesiącach. Ponadto rozwiązuje się różnorodne konflikty, np. dotyczące właściwego wykorzystania zasobów, szczególnie jeżeli są wspólne dla różnych strumieni wartości. Ostatecznym celem spotkania zespołów SOFP jest przygotowanie programu spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP, które zamyka cykl planowania operacyjnego w danym miesiącu.

4. Planowanie finansowe w ramach strumienia wartości. Po zakończeniu spotkania zespołów SOFP osoby odpowiedzialne za finanse mogą zaktualizować swoje prognozy i przygotować skonsolidowane raporty finansowe. Najwyższy nacisk kładzie się na ukazanie w tych raportach wpływu zmian na każdy ze strumieni wartości oraz dodaje do tego pozostałe informacje o innych komórkach przedsiębiorstwa. Ostatecznym efektem prac zespołu finansowego jest stworzenie kroczonego budżetu dla całego przedsiębiorstwa. Oczywiście w myśl koncepcji *lean management* ten budżet podlega również comiesięcznej aktualizacji.

5. Spotkanie najwyższych władz i zespołów SOFP stanowi ostatni etap planowania SOFP w *lean accounting*. Biorą w nim udział najwyższe władze przedsiębiorstwa, menedżerowie z każdego strumienia wartości oraz wszystkie zespoły zaangażowane w proces planowania. Jak już wspomniano, to spotkanie zamyka proces planowania operacyjnego w konkretnym miesiącu, więc musi zakończyć się istotnymi decyzjami oraz akceptacją całego planu operacyjnego. Zazwyczaj w ramach spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP dokonuje się przeglądu i oceny całościowych dokonań przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem szczegółowej analizy każdego ze strumieni wartości. Analizuje się wprowadzane nowe produkty oraz nowe inicjatywy związane ze sprzedażą. Ponadto ocenie podlegają prognozy przygotowane dla każdego strumienia wartości i zaproponowane zmiany, prognozy finansowe oraz budżet przygotowany dla całego przedsiębiorstwa. Spotkanie kończy się w momencie zaakceptowania i autoryzacji wszystkich kluczowych kwestii związanych z planowaniem operacyjnym, także zmian wpływających na plany długookresowe i strategię.

Końcowym rezultatem SOFP jest przygotowanie aktualnego tzw. planu gry dla całego przedsiębiorstwa, który zawiera wszystkie kluczowe decyzje, wytyczne i inne informacje określające postępowanie w każdym strumieniu wartości oraz każdej innej komórce przedsiębiorstwa w perspektywie krótko- i średniookresowej. Warto jeszcze raz podkreślić sposób realizacji planowania SOFP, w który zaangażowani są pracownicy różnorodnych działów. Ich efektywna i systematyczna współpraca przekłada się na koherentny, aktualny, elastyczny, adaptacyjny, akceptowany przez wszystkich plan operacyjny. Na tym polega siła i skuteczność planowania w *lean accounting*.

4. Zakończenie

SOFP to specyficzny, niezwykle efektywny sposób planowania operacyjnego podporządkowany zasadom *lean management* i fundamentalny obszar *lean accounting*. Należy podkreślić, że tradycyjne budżetowanie zupełnie nie pasuje do przedsiębiorstw wdrażających *lean management* i musi być zastąpione przez SOFP. Powodów, dla których tradycyjne budżetowanie nie sprawdza się w warunkach koncepcji *lean*, jest kilka. Po pierwsze, roczny budżet bardzo szybko staje się nieaktualny. Ponadto jego przygotowanie zajmuje zbyt dużo czasu w stosunku do rezultatów, a cała procedura jest wysoce kosztochłonna. W tradycyjnym budżetowaniu uwaga jest skupiona na finansowych rezultatach działalności, a w koncepcji *lean* wymagana jest precyzyjna i aktualna koncentracja na działaniach operacyjnych tworzących wartość dla klienta [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 237]. Dlatego każdy podmiot wdrażający koncepcję *lean management* musi przejść na *lean accounting*, czyli szczupłą rachunkowość i dostosować system planowania do SOFP.

Podsumowując, należy podkreślić, że SOFP stanowi skuteczny, adaptacyjny comiesięczny proces planowania operacyjnego w perspektywie krótko- i średnioterminowej, podporządkowany i wspierający zasady *lean management* w przedsiębiorstwie.

Literatura

- Cusamo M., *The limits of "lean"*, "Sloan Management Review" Summer 1994.
- DeBusk G.K., *Use lean accounting to add value to the organization*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance” March/April 2012.
- Holweg M., *The genealogy of lean production*, „Journal of Operations Management” 25 (2007) 420-437.
- Kennedy F., Brewer P., *The lean enterprise and traditional accounting – is the honeymoon over?* „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, September/October 2006.
- Kowalewski M. (2014a), *Lean accounting, czyli jak „szczupła” rachunkowość wspiera wykorzystanie koncepcji lean management w przedsiębiorstwie*, artykuł ukaże się w Pracach Naukowych UE w Katowicach, w druku.
- Kowalewski M. (2014b), *Pomiar dokonań podporządkowany zasadom lean management*, artykuł ukaże się w Pracach Naukowych UE we Wrocławiu, w druku.
- Lean accounting integralny element lean management*, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Likier J.K., *Droga Toyoty*, MT Biznes, Warszawa 2005.
- Maskell B., Baggaley B., Grasso L., *Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise*, Second Edition, Productivity Press, 2011.
- Maskell B., Baggaley B., *Lean accounting: what's it all about?*, „Target” vol. 22, no. 1/2006.
- Maskell B., Kennedy F., *Why do we need lean accounting and how does it work?* „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, March/April 2007.

- Michalak J., *Założenia, zasady i narzędzia lean accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 49 (105), Warszawa 2009.
- Michalak M., Zarzycka E., *Lean w procesach operacyjnych*, [w:] *Lean accounting – integralny element lean management*, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Sobańska I., *Lean accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] *Lean accounting – integralny element lean management*, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Womack J.P., Jones D.T., Roos D., *The Machine That Changed the World*, Rawson Associates, New York 1990.